

El Saldo a Favor del Exportador y los Servicios de Hospedaje

Daniel Arana Yancés*

"En el presente artículo el autor interpreta la aplicación del Impuesto General a las Ventas (IGV) y el acceso al Saldo a Favor del Exportador (SFE) en el sector turismo, específicamente en los servicios de hospedaje en cuanto sean calificados como servicios de exportación. Para ello, parte del análisis de normas tributarias y aduaneras, y finalmente desemboca en la actividad práctica de la materia de estudio."

1. Introducción

En el marco del desarrollo del turismo, para efectos de promover la descentralización y las inversiones en el país, desde hace poco más de un año venimos siendo testigos de una serie de campañas impulsadas por el Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR), en alianza con el sector privado, con la finalidad de incentivar no sólo el turismo interno para viajeros nacionales, sino principalmente atraer a visitantes extranjeros con particulares paquetes turísticos a precios accesibles, haciendo del Perú un destino cada vez más atractivo para viajes de placer y de negocios.

En efecto, como prueba del crecimiento del sector turismo tenemos que sólo al tercer trimestre del año 2010 el turismo receptivo recibió divisas equivalentes a más de dos millones de dólares, de acuerdo con estadísticas publicada por la Oficina de Estudios Turísticos y artesanales del MINCETUR, basándose en datos del Banco Central de Reserva del Perú. Dicho importante ingreso habría sido posible con la llegada en dicho período de casi un millón setecientos mil turistas a nuestro territorio.

Dentro de dicho sector, la actividad hotelera es una de las que proyecta un mayor crecimiento, toda vez que en los próximos dos años, más de mil nuevas habitaciones se incorporarán al mercado hotelero peruano dentro de la categoría cuatro y cinco estrellas, demanda que, según estudios fiables, continuará creciendo a razón de 6% a 8% anual, concentrándose la mayor cantidad de proyectos hoteleros en las ciudades de Lima y el Cuzco.

En cuanto a los aspectos fiscales del sector, específicamente desde la perspectiva del Impuesto General a las Ventas (IGV), los hoteles gozan de peculiaridades, tanto en lo que

se refiere a la afectación de sus operaciones con el referido tributo, como también respecto del modo de utilización del IGV que les es trasladado por sus proveedores al adquirir bienes y/o servicios para realizar sus actividades. Este último aspecto es de suma importancia para los establecimientos de hospedaje, pues en caso de administrar correctamente sus saldos a favor, éstos permiten a la empresa no solamente optimizar su carga fiscal, sino también le procuran liquidez en el momento necesario sin tener que afectar flujos de caja.

En efecto, de acuerdo con lo señalado en los dispositivos legales correspondientes¹, los servicios de hospedaje prestados a sujetos no domiciliados por entidades hoteleras locales, previo cumplimiento de determinados requisitos, pueden calificar como exportaciones para propósitos del IGV, pudiendo entonces acceder dichas entidades al Saldo a Favor del Exportador (SFE) y sus beneficios.

Con el presente artículo, no pretendemos proporcionar sólo una mera descripción de la aplicación del IGV en los servicios de hospedaje ni de la correspondiente mecánica del SFE, sino más bien buscamos brindar al operador información que le permita un uso adecuado del referido beneficio, como también advertirle de los principales riesgos fiscales que puede afrontar, de no observar las normas tributarias pertinentes.

2. Aspectos Aduaneros y Tributarios de las Exportaciones

2.1. La Exportación Según la Legislación Aduanera y la Normatividad del IGV

Previo a cualquier análisis, debemos tener en consideración que la exportación de mercancías, como tal, es una materia

* Abogado por la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). Docente en el Post Título de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y del curso de Fiscalización y Procedimientos Tributarios en la UNMSM.

1 Las características del régimen tributario aplicable a los establecimientos de hospedaje están contempladas, tanto en el numeral 4) del artículo 33° de la Ley del IGV, como también en el Decreto Legislativo No. 919, el Decreto Supremo No. 122-2001-EF y la resolución de Intendencia No. 082-2001-SUNAT.

desarrollada principalmente en el ámbito aduanero, circunstancia que hace ineludible que nos remitamos por momentos a legislación de aduanas, con la finalidad de comprender mejor tanto este régimen como sus efectos fiscales derivados. No ocurrirá lo mismo con la exportación de servicios, por constituir ésta una figura propia del ámbito de los tributos internos.

Al respecto, y en el sentido más amplio, una exportación es un régimen aduanero² que implica el tráfico legítimo de bienes nacionales o nacionalizados, desde el territorio aduanero nacional hacia el de otro país. Nótese que, al definir la exportación, no coincidimos con otros autores que conceptualizan a la misma como “el régimen aduanero que permite la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior”, toda vez que en nuestra normatividad aduanera tal definición no corresponde sino al régimen aduanero de exportación definitiva, mas no a lo que en estricto es la exportación en términos generales. Asimismo, desde el punto de vista aduanero, la exportación de un bien no necesariamente importa su consumo definitivo en el exterior, tal es el caso, por ejemplo, de aquellos bienes que son temporalmente remitidos al exterior para su reparación y/o mantenimiento y/o mejora, con posterior retorno a territorio nacional.

En efecto, una exportación temporal es un régimen que permite la salida temporal al exterior de mercancías nacionales o nacionalizadas con la obligación de exportarlas definitivamente o reimportarlas en un plazo determinado, en el mismo estado o luego de haber sido sometidas a una reparación, cambio o mejoramiento de sus características. En cambio, la exportación definitiva –sobre la cual incidiremos en la presente investigación– es aquel régimen aplicable a mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior³.

Consecuentemente, la exportación de bienes es una figura cuyos efectos son regulados teniendo en cuenta principios fundamentales como la imposición en el país de destino⁴ y la no exportación de tributos, representando este último una institución fiscal que libera de incidencia fiscal a las exportaciones, de modo tal que las mercancías exportadas puedan competir en mercados internacionales, con similar carga fiscal a la de productos nacionales y sin distorsión del precio final.

Ahora bien, desde la perspectiva de tributos internos, la Ley del IGV (LIGV) en el primer párrafo de su artículo 33° establece que no está afecto al impuesto la exportación de bienes o servicios, así como los contratos de construcción ejecutados en el exterior, salvo en el caso

de los servicios prestados y consumidos en el territorio del país a favor de una persona natural no domiciliada. En este último caso, el servicio estará gravado con el IGV, pudiendo posteriormente el consumidor no domiciliado solicitar la devolución del impuesto en tanto cumpla con los requisitos establecidos por el art. 76° de la Ley, siempre que se trate de alguno de los servicios consignados en el literal c) del Apéndice V de la Ley⁵. Respecto de dicha devolución, próximamente el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), en coordinación con la SUNAT, aprobará los procedimientos, instructivos, circulares y otros documentos necesarios para instrumentar dicho beneficio.

Del texto legal citado, se aprecia que, a diferencia de la legislación aduanera, las normas tributarias hacen mención a la exportación de servicios, fenómeno fiscal que permite que determinados servicios prestados a sujetos no domiciliados reciban similar tratamiento impositivo que el otorgado a la exportación de bienes.

Por otro lado, si bien para aplicar los mencionados principios de imposición en el país de destino y no exportación de tributos, el artículo 33° de la LIGV literalmente inafecta a la exportación de dicho tributo, debemos entender que lo perseguido por la norma es considerar a la operación subyacente a la exportación⁶ como afecta al IGV, pero con tasa cero, mecanismo que habilita el derecho al SFE para el exportador. No compartimos en cambio la posición de interpretar literalmente dicho artículo, pues entonces concluiríamos que la exportación es una operación inafecta que permite tomar crédito fiscal.

Así las cosas, se colige que, en general, y para propósitos del IGV, las exportaciones que, calificando como tales, involucren operaciones de venta de bienes y/o la prestación de servicios a no domiciliados⁷, son operaciones gravadas que liberan, a quien las realice, de repercutir el tributo en el adquirente o usuario no domiciliado, quedando además expedito su derecho al SFE, observando siempre los requisitos aplicables.

2.2. La Exportación de Servicios

Conforme lo mencionáramos en los párrafos anteriores, tanto en nuestro país como en otras legislaciones, considerando que la prestación principal no implica la salida de mercancías ni la sujeción a control de aduana, la figura de la exportación de servicios no tiene vínculo con la legislación aduanera, siendo estrictamente un instituto enmarcado en el ámbito del IGV.

En efecto, dicha exclusividad de regulación con que cuenta el Derecho Tributario frente al Derecho

2 Se entiende por régimen aduanero al tratamiento aplicable a las mercancías que se encuentran bajo control de aduana y que, según la naturaleza y fines de la operación puede ser definitivo, temporal suspensivo o de perfeccionamiento.

3 En el caso de las exportaciones, los principales documentos de despacho son las Declaración Única de Aduanas (DUA), el Documento de transporte, la factura y guía de remisión, estrictamente cuando corresponda.

4 Según este principio, el impuesto se aplica en el Estado de recepción de los bienes o servicios, y no en el Estado del cual provengan. Véase Blanco, Andrés, “Los criterios del origen y del destino en el Impuesto al Valor Agregado sobre las operaciones internacionales”, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, págs.523 y sgtes.

5 En este literal están comprendidos los servicios de transporte público, expendio de comidas y bebidas, turismo, salud humana, odontología y estética corporal humana. Así como espectáculos en vivo de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional.

6 Nos referimos a la venta de bienes al exterior o a la prestación de servicios a no domiciliados que subyace a la exportación, mas no al régimen aduanero por sí mismo, pues éste no pertenece al ámbito de aplicación del impuesto.

7 En tanto los servicios califiquen como exportación de acuerdo con el apéndice V de la Ley del IGV y normas conexas.

Aduanero en el caso de la exportación de servicios, hace complicado recurrir a la terminología utilizada por algunos operadores de derecho en nuestro medio, al denominar éstos, tanto a la utilización de servicios en el país, como al consumo en el exterior de servicios prestados desde el Perú, como importación y exportación de servicios, respectivamente.

Tal denominación no es pacífica debido a que, de acuerdo con nuestra legislación, para utilizar un servicio en el país o prestar el mismo a no domiciliados, no se precisa de ADUANAS⁸, habida cuenta que esta entidad tiene injerencia principalmente cuando la operación de comercio exterior tiene por objeto el tráfico internacional de bienes, en la mayoría de los casos con fines comerciales.

En nuestro medio, para que un servicio prestado a no domiciliados califique como exportación, el mismo debe encontrarse comprendido, tanto en el Apéndice V de la LIGV, como también debe cumplir – de ser el caso – con lo dispuesto en los artículos 33-A° y 34-A° del mismo texto legal⁹. Al respecto, consideramos razonable evaluar a futuro la supresión del referido Apéndice V, teniendo en cuenta que, si nuestro sistema impositivo acoge en forma preponderante el principio de imposición en el país de destino, no es eficiente estar continuamente modificando dicho apéndice para incorporar nuevos supuestos según pedido de parte, bastando solamente que el prestador domiciliado del servicio acredite fehacientemente el consumo del servicio a título oneroso en el exterior por un no domiciliado, para que la operación califique como exportación.

“... la exportación de un bien no necesariamente importa su consumo definitivo en el exterior, tal es el caso, por ejemplo, de aquellos bienes que son temporalmente remitidos al exterior para su reparación y/o mantenimiento y/o mejora, con posterior retorno a territorio nacional”.

2.3. Crédito Fiscal, SFE y SFMB en la Exportación de Servicios

Como sabemos, el crédito fiscal está constituido por el impuesto soportado, principalmente, en facturas de proveedores, notas de débito y de crédito recibidas

que acrediten la adquisición o utilización de servicios efectuados en el período tributario respectivo, siendo necesario el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV.

Ahora bien, dicho crédito fiscal se convierte en SFE en caso sea un exportador quien tenga derecho a ejercerlo, según el artículo 34° de la LIGV¹⁰. En este escenario, el SFE se deduce del Impuesto Bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto. De no ser posible la deducción en el período, por no existir operaciones gravadas o ser éstas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlos automáticamente con deuda tributaria por Impuesto a la Renta (IR)¹², o, en su defecto, podrá hacerlo contra la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público, respecto de los cuales el sujeto tenga calidad de contribuyente. Si finalmente no se pudiera efectuar compensación alguna, procederá la devolución, según lo dispuesto en el Reglamento de Notas de Crédito Negociables (RNCN).

Al respecto, el RNCN establece en su artículo 3° que aquel SFE que subsista luego de haber sido deducido del IGV de cargo del sujeto, se denominará Saldo a Favor Materia del Beneficio (SFMB), del cual se deducirán las compensaciones efectuadas y, de quedar un monto a favor del exportador, éste podrá solicitar su devolución mediante notas de crédito negociables. Tanto la compensación como la devolución están sujetas al límite del 19% de las exportaciones de servicios, debiéndose tomar en cuenta, para efectos del límite, el valor de las facturas emitidas en el período. El SFMB de un mes que no sea compensado o devuelto por aplicación del límite de 19%, podrá ser arrastrado a meses siguientes, pudiendo ser compensado o devuelto junto con los saldos de meses anteriores, siempre que se encuentren dentro del límite del 19% de exportaciones facturadas en cada período, el cual debe considerarse en forma independiente mes a mes. Asimismo, el SFMB cuya compensación o devolución no hubiera sido solicitada o aplicada, no obstante encontrarse dentro del límite del 19% de las exportaciones de servicios facturados en el mes, podrá arrastrarse a los meses siguientes, incrementando el referido límite.

3. Los Servicios de Hospedaje como Exportación de Servicios

3.1. Tratamiento como exportación y aplicación del SFE

Mediante el Decreto Legislativo N° 919, se incorporó en el artículo 33° del IGV, como servicio calificado como exportación, a la prestación en el Perú de servicios de hospedaje –incluida la alimentación– a sujetos no domiciliados, en forma individual o a través de paquetes

8 Para mayor información revisar FENOCHIETTO, Ricardo. 2001. “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Económico, Técnico y Jurídico”. Editorial La Ley, Buenos Aires. No obstante lo indicado, en países como Chile, la prestación de servicios a no domiciliados sólo califica como exportación siempre que el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) de dicho país califique como tal a la prestación realizada (Véase Resolución exenta No. 2511 del SNA).

9 Nótese que anteriormente a la modificación practicada por la Ley No. 29646, los requisitos a que se sujetaba la exportación de servicios se encontraban establecidos en el numeral 1 del artículo 9° del reglamento de la Ley del IGV, dicho numeral quedó derogado por la precitada Ley, publicada el 1 de enero de 2011.

10 El art. 34° del D.Leg. establece que constituye un saldo a favor del exportador “el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los Comprobantes de Pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación”.

11 Entiéndase deuda por pagos a cuenta y de regularización.

12 Se considera como servicio de ejecución inmediata a aquel que se consume al término de su prestación en el país, siendo entonces manifiesto que el consumo, como capacidad contributiva gravada, se registra en territorio nacional.

turísticos, por el período de su permanencia no mayor a 60 días por cada ingreso al país, requiriéndose para el efecto la Tarjeta Andina de Migraciones (TAM), así como del pasaporte, salvoconducto o documento nacional de identidad que, de conformidad con los tratados internacionales celebrados por el Perú, sea válido para ingresar al país.

Como puede apreciarse, en contraste con los demás servicios calificados como exportación para efectos del IGV, los servicios de hospedaje y alimentación prestados en el Perú son servicios de ejecución inmediata¹³ que califican como exportación, resultando manifiesto que este tratamiento responde únicamente al ánimo promotor del Estado hacia el sector turismo, lejos de consideraciones de orden técnico.

Ahora bien, para que un establecimiento de hospedaje ejerza el derecho al SFE, es preciso indicar que son de aplicación las mismas normas del SFE y RNCN que regulan los demás casos de exportación de servicios, tal cual lo indica el artículo 4° del Decreto Supremo N° 122-2001-EF, el cual reglamenta al Decreto Legislativo No. 919. No obstante ello, debe tenerse especial atención en que, para propósitos de la compensación o la devolución del saldo a favor en el sector hotelero, existe norma particular que señala que se deberá tomar como límite el 18% (mas no así el 19% como sostienen algunos operadores de derecho)¹³ aplicado sobre los ingresos obtenidos por la prestación de servicios. Para el efecto, en el caso de establecimientos de hospedaje, este límite se mide en función de los servicios de alimentación y hospedaje facturados en el período.

En armonía con las consideraciones expuestas para el tratamiento tributario de las exportaciones de servicios y la aplicación del SFE, tendríamos que, si bien los establecimientos de hospedaje pueden solicitar la devolución y/o compensación sólo hasta el límite del 18% de sus exportaciones facturadas en el mes por el que presenten su solicitud, consideramos que nada impide que en aquellos casos en los cuales un establecimiento de hospedaje nunca hubiere solicitado la compensación y/o devolución de un saldo que tuviera acumulado por varios ejercicios, a la fecha, el límite de 18% antes indicado se incrementaría con el saldo a favor de cada uno de los ejercicios anteriores que se encontraba dentro de ese límite. Así, por ejemplo, si un hotel luego de varios años de operación acumula un saldo a favor de S/. 25 millones, el mismo podría obtener la devolución del íntegro de dicho crédito en un solo acto, siempre que el 18% de las exportaciones facturadas en el mes por el cual se solicite la devolución sumado al importe del SFMB de ejercicios anteriores que se encontraba dentro del referido límite, tenga como resultado un monto igual o superior a los S/. 25 millones antes indicados.

Asimismo, consideramos que la acción para solicitar devolución o compensación del SFE no prescribe, pues dicho saldo puede ser arrastrado hasta agotarse, bajo el mismo razonamiento aplicable al crédito fiscal, en concordancia con

los artículos 25° y 34° de la LIGV. Asimismo, el RNCN tampoco indica – expresa ni tácitamente – límite temporal alguno para arrastrar dicho SFMB como SFE¹⁴, mensualmente y hasta su total consumo.

3.2. Aspectos Controvertidos de los Servicios de Hospedaje y/o Alimentación

Constituye práctica normal en los establecimientos de hospedaje brindar el servicio de alojamiento incluyendo la alimentación, comprendiendo ésta únicamente el desayuno buffet ofrecido en el comedor del establecimiento, facturándose en forma separada todo consumo distinto que realice el huésped.

Frecuentemente, el huésped extranjero no coincide con el sujeto que pagará el servicio de alojamiento, pues mientras que los turistas llegan únicamente a alojarse, quienes efectivamente abonan la retribución correspondiente al establecimiento de hospedaje son agencias de viaje, tanto locales como extranjeras.

Al respecto, numerosos son los casos en que turistas extranjeros que arriban al establecimiento lo hacen mediante una agencia de viajes no domiciliada, la misma que pagará la factura correspondiente al culminar el servicio. En este caso, considerando que dicho intermediario no es una persona natural no domiciliada, ni es una agencia de viajes local, debería cargarse el respectivo IGV a su factura. No obstante ello, pueden existir establecimientos de hospedaje que, ante la negativa de la agencia del exterior al pago del impuesto, optan por emitir una factura inafecta directamente a nombre del huésped no domiciliado (quien no pagará la factura) para luego recepcionar de la agencia del exterior el pago de la tarifa convenida sin IGV. Consideramos esta práctica como contingente pues bajo este esquema, se estaría burlando el impuesto, al no corresponder aplicar el trato de exportación a situaciones como la expuesta.

“(…) considerando que la prestación principal no implica la salida de mercancías ni la sujeción a control de aduana, la figura de la exportación de servicios no tiene vínculo con la legislación aduanera, siendo estrictamente un instituto enmarcado en el ámbito del IGV”.

Para evitar contingencias como la mencionada, imaginemos el siguiente esquema: 1) Hotel “A” constituye su propia agencia de viajes denominada “Viajes A”; 2) “Viajes A” presta servicios de mediación a operadores turísticos del exterior por cuyo intermedio llegan Turistas extranjeros al Hotel “A”; y, 3) culminado el servicio de alojamiento en el Perú, Hotel “A” factura a “Viajes A”.

13 De acuerdo con lo señalado en el artículo 4° del Decreto Supremo No. 122-2001-EF, normas para la aplicación de beneficio tributario a establecimientos de hospedaje que brinden servicios a sujetos no domiciliados. Esta norma no ha sido objeto de modificación hasta la fecha.

14 El SFMB no usado pasa al período siguiente como SFE, pudiendo ser aplicado como crédito contra el impuesto y, de no existir éste, se transforma en SFMB, el cual puede ser solicitado en compensación y/o devolución.

De dicha situación podemos observar que calificarán como exportación, tanto el servicio de mediación que presta "Viajes A" a las agencias del exterior, como también el servicio de alojamiento finalmente facturado por el Hotel "A" a "Viajes A", ello en aplicación del numeral 10 del Apéndice V de la LIGV y del Decreto Legislativo No. 919, respectivamente. De este modo, ambas entidades facturan sin IGV y a la vez acceden al SFE.

Por otro lado, en casos en los cuales personas naturales no domiciliadas, sin interesar si son o no huéspedes del establecimiento de hospedaje, optan por consumir en el mismo alimentación adicional al servicio de alojamiento, dicho servicio podría calificar también como exportación, a la luz del literal C del Apéndice V de la LIGV, introducido a través de la Ley N° 29646, referido a servicios prestados y consumidos en el país, que otorgan derecho a devolución del IGV pagado al usuario no domiciliado, según el artículo 76° de la LIGV modificado.

Tal cual está redactada la norma, casos como el indicado pueden prestarse a confusión, pues mientras que por un lado el servicio de expendio de comidas se considera como exportación, por el otro, se concede derecho a devolución del impuesto pagado por tal servicio previamente calificado como exportación. Al respecto, pensamos que, para que la ulterior devolución del impuesto tenga sentido, el establecimiento de hospedaje debe facturar el servicio de expendio de comidas con el IGV correspondiente.

Sin perjuicio de la postura indicada, urge la reglamentación del artículo 76°, pues en tanto no se dé la reglamentación pertinente, el servicio de expendio de alimentos distaría de

ser una exportación, al gravarse la operación y no ser eficaz el supuesto de devolución planteado.

Finalmente, son frecuentes también casos en que el huésped no domiciliado, luego de efectuar desde el exterior su reserva en un hotel local, no llega en la fecha programada, generándole un cargo denominado "No Show", el cual le es facturado y cargado directamente en su tarjeta de crédito. Respecto de este cargo, si bien es un concepto no gravado con el IGV, ello no responde a que califique como una exportación, sino que se trata de una penalidad, por lo general señalada expresamente en las condiciones de la reserva.

4. Conclusiones y Recomendaciones

Si bien el acceso al SFE constituye un incentivo a la actividad hotelera nacional, un goce indebido del mismo importa contingencias significativas para los establecimientos de hospedaje, pues mientras que una compensación mal efectuada origina el giro de órdenes de pago, multas e intereses, un importe solicitado en devolución mal determinado, deriva en una multa equivalente al 100% del importe indebidamente devuelto. Por ello debe sustentarse debidamente cada expediente de exportación, adjuntando fotocopias¹⁵ de pasaportes y/o cédulas nacionales de identidad, visas de residencia¹⁶, tarjetas de registro, TAM y toda documentación que sustente la calidad de no domiciliado del huésped y su permanencia no mayor a 60 días. Asimismo, debe cuidarse que las agencias de viaje locales a las cuales se facture sin IGV se encuentren debidamente acreditadas como tales, de preferencia tanto en SUNAT como en el directorio que lleva el MINCETUR para los efectos .

15 De acuerdo con el inc. b) del art. 7° del D.S. 122-2001-EF debe presentarse "copia fotostática" de las hojas pertinentes del pasaporte. Al respecto, en el Informe 138-2005-SUNAT se concluye que para efectos de sustentar los servicios de exportación, debe entenderse por copias "a las reproducciones fotográficas de los mencionados documentos sobre papel, obtenidas de una máquina fotocopidora". De este modo, al mencionar "máquina fotocopidora" se está refiriendo a las ahora denominadas "copiadoras" (del tipo iniciado por Xerox) que están de uso común en estos días, y que han sustituido desde hace muchos años al proceso de fotocopiado (toma, revelado y positivo). También se entiende que con esta opinión la SUNAT desconocería la validez de "cualquier otro medio electrónico", con lo cual carecerían de valor las imágenes tomadas de dispositivos conocidos como "scanner" conectados a una computadora con impresora.

16 Documento exigible para peruanos residentes en el exterior.